

тактики аудита.

- 1.Бычкова С.М., Газарян А.В. Планирование в аудите. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 264 с.
- 2.Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с. (в пер.).
- 3.Адаме Р. Основы аудита. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
- 4.Робертсон Дж.К. Аудит. – М.: KPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с. (в пер.).
- 5.Рудницкий В.И. Методология и организация аудита. – Тернополь: Эконом. думка, 1998. – 192 с.
- 6.Siegel J.G., Shim J.K. Dictionary of Accounting Terms. Fourth Edition. – Barrons, 2005. – 378 p.
- 7.Закон України «Про аудиторську діяльність» [Електронний ресурс] / Матеріали сайту Кабінету Міністрів України. – Режим доступу до мат.: <http://www.kmu.gov.ua>.  
*Получено 31.03.2009*

УДК 332.142.4 : 332.363

Т.В.МУЛТАНІВСЬКА, канд. екон. наук, М.С.ГОРЯЄВА, Ю.В.ВАСИЛЬЄВА  
*Харківський національний економічний університет*

## **МІСЦЕ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ В АУДИТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

Розглядаються основні аспекти інвентаризації основних засобів за участю аудиторів у її проведенні на підприємстві. Наводяться приклади викривлення фінансової звітності за рахунок невірної обліку основних засобів. Пропонується включення результатів інвентаризації в річну фінансову звітність.

Основні засоби є матеріальною основою підприємницької діяльності, вони визначають виробничий потенціал будь-якого підприємства. Тому перевірка їх збереження та ефективності використання є важливими ланками аудиту на підприємстві.

Необхідно використовувати різноманітні прийоми та специфічні процедури для підтвердження повноти й достовірності показників фінансової звітності, що впливають на економічні рішення користувачів, і в цілому на економічну політику підприємства [1]. До таких специфічних процедур слід відносити обов'язкову присутність аудитора при проведенні інвентаризації. Актуальність обраної теми полягає у необхідності вдосконалення як самої ділянки обліку основних засобів, так і методичних прийомів їх аудиту.

Основним завданням даного дослідження є обґрунтування впливу якісного аудиту основних засобів на формування незалежної аудиторської думки і цілісного та повного аудиторського висновку; спроба вдосконалення методичних прийомів аудиту основних засобів, зокрема, інвентаризації, та визначення масштабу впливу помилок в обліку

основних засобів на фінансову звітність підприємства.

Тенденція поширення участі незалежного аудитора в інвентаризаційному процесі по-різному сприймається як у розвинених країнах, так і у країнах з перехідною економікою.

Організація специфічних аудиторських процедур безумовно підвищить відповідальність аудиторів, хоча це і не забезпечить відповідну якість аудиторських послуг. Аналіз вітчизняних публікацій з бухгалтерського обліку та аудиту свідчить, що ця проблема досить обмежено висловлюється як науковцями, так і практиками [2-8] та ін. Відсутність будь-яких методичних рекомендацій щодо участі аудиторів ускладнює роботу кожної окремої аудиторської фірми.

Метою написання статті є теоретична обґрунтованість і розробка практичних рекомендацій з організації інвентаризаційного процесу основних засобів на підприємстві за участю незалежного аудитора та звернення уваги на покращення якості, повноти та достовірності проведення аудиту основних засобів.

Основними методами, які використовуються при аудиті основних засобів, є методи документального та фактичного контролю, логічної перевірки, арифметичної перевірки документів, порівняння та інші органолептичні методи.

Основні засоби суттєво впливають на діяльність підприємства в цілому, тому відображення їх у бухгалтерському обліку повинно бути ретельним, повним, достовірним, обґрунтованим та відповідати чинному законодавству. Досвід аудиторських перевірок показує, що аудиту доцільно приділяти увагу контролю основних засобів, використовувати різні методичні прийоми. При встановленні обсягу аудиторської вибірки необхідно керуватися специфікою використання основних засобів на конкретному підприємстві, застосовувати інформацію попередніх перевірок.

На підготовчому етапі перевірки аудиту доцільно ознайомитися з правильністю віднесення об'єктів активів до основних засобів згідно з обліковою політикою підприємства, їх складом, рівнем забезпеченості ними підприємства, ступенем їх зносу, місцезнаходженням, матеріальною відповідальністю за них, їх технічними характеристиками. На цьому етапі аудитором повинні використовуватися виключно документальні методи перевірки, які допоможуть аудиту отримати загальне уявлення про організацію бухгалтерського обліку основних засобів на підприємстві та окреслити питання, яким необхідно приділити особливу увагу. Крім того, на даному етапі важливим завданням є оцінка надійності внутрішнього контролю [8, с.21].

Для забезпечення вірогідності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємства повинні проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан та оцінка [9].

Практика аудиту показала, що в цих питаннях на підприємствах спостерігається багато порушень, а саме, до складу основних засобів відносять ті необоротні активи, які за обліковою політикою належать до інших необоротних матеріальних активів. Об'єкти операційної оренди, що отримані від орендодавця, також включаються до складу основних засобів. За такими об'єктами нараховується амортизація та відноситься до витрат підприємства. Все це викривлює показники фінансової звітності.

Основний етап аудиту основних засобів характеризується використанням як документальних, так і фактичних методів контролю. Документальні прийоми реалізуються через перевірку достовірності визначення первісної вартості основних засобів, їх включення до конкретних груп, здійснення бухгалтерських записів та правильності нарахування зносу.

Досвід аудиту показує, що багато помилок виявляється в формуванні первісної вартості основних засобів. Так, до неї не включають витрати на транспортування, монтаж та налагодження основних засобів, а відносять їх до складу витрат звітного періоду підприємства, що порушує вимоги п. 8 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (П(С)БО 7) [10, с.24].

Фактичний контроль аудиту основних засобів полягає у присутності аудитора при проведенні інвентаризації на підприємстві.

На практиці більшість аудиторів ухиляється від даної процедури, таким чином вони беруть за основу дослідження і перевірки інвентаризаційного опису, який складено за результатами інвентаризації на підприємстві [11, с.35].

Слід зазначити, що на багатьох підприємствах безвідповідально ставляться до проведення інвентаризації, тому дані, які подаються аудиту можуть бути застарілими й неточними. На наш погляд, це є неприйнятним, тому що саме інвентаризація дозволяє отримати точну інформацію про наявність майна суб'єкта економічної діяльності та надає орієнтовану інформацію про стан та вартість такого майна.

Присутність аудитора при інвентаризації дозволить підтвердити правильність визначення оцінки основних засобів на дату балансу. Основні засоби відображаються в балансі за первісною вартістю або за справедливою вартістю (якщо її можна достовірно визначити) [12, с.52-54].

Справедлива вартість доволі часто застосовується при проведенні переоцінки, для чого проводиться їх обов'язкова інвентаризація.

Згідно з п.16 П(С)БО 7 підприємство може проводити у бухгалтерському обліку переоцінку окремого об'єкту основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкту суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату також здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей самий об'єкт. Надалі вартість переоцінених груп основних засобів повинна регулярно уточнюватися.

На практиці така робота підприємствами не здійснюється.

Згідно з п.8.3.3 ст.8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» підприємства на основі самостійного рішення мають право застосовувати щорічну індексацію основних фондів [13]. При індексації інвентаризація не проводиться.

Індексація може бути проведена тільки в податковому обліку за станом на початок року на основі індексу інфляції за попередній рік шляхом множення балансової (залишкової) вартості груп основних засобів на коефіцієнт індексації. Індексація проводиться тільки у податковому обліку і до бухгалтерського обліку ніякого відношення не має.

Підприємства підчас плутають поняття «переоцінки» та «індексації». У бухгалтерському обліку відображаються і індексація, і переоцінка основних засобів, що викривлює показники фінансової звітності.

Доволі часто, за даними аудиту, спостерігаються значні помилки з відображення в обліку руху основних засобів, які встановлюються під час інвентаризації.

Так, підприємства після продажу основних засобів продовжують обліковувати їх та нараховувати амортизацію упродовж невизначеного часу.

Основні засоби, які підприємство передавало до уставних капіталів інших підприємств у вигляді довгострокових фінансових інвестицій, також продовжують обліковувати на підприємстві, що є інвестором.

Основні засоби, що знаходилися під заставою за договорами іпотеки та були передані у власність заставодержателя у зв'язку з неповерненням кредиту, в той же час обліковувались у підприємства-заставадавця та на них нараховувалася амортизація.

Отримання аудиторських доказів при інвентаризації дозволяє виявити аудитору суттєві викривлення даних з обліку наявності та відображення операцій з руху основних засобів на підприємстві, а таким чином і показників фінансової звітності, що оприлюднюється.

Заключний етап аудиту основних засобів уявляє собою складання розділу аудиторського звіту з урахуванням помилок та порушень, що виявлені на основному етапі аудиторського процесу, в тому числі у систематизації та аналізі результатів інвентаризації.

Результатами інвентаризації можуть бути: ідентичність фактичних і облікових даних про основні засоби; розбіжність між фактичними й обліковими даними (інвентаризаційні різниці), у тому числі надлишки (коли фактичні дані за основними засобами більше облікових) і нестачі (коли фактичні дані менше облікових).

На підприємствах результати інвентаризації підчас не знаходять свого відображення у фінансовій звітності підприємства. Не проводиться встановлення винних осіб для відшкодування втрат від нестачі основних засобів. Не в повному обсязі оформлюється інвентаризаційна документація, до якої належать інвентаризаційні описи та порівняльні відомості.

Таким чином, присутність аудитора при проведенні інвентаризації цілком обґрунтована, тому що результатом цього є не тільки виявлення помилок та викривлень, а й можливість правильно оцінити систему бухгалтерського обліку та надійність внутрішнього контролю на підприємстві.

Недоліком фінансової звітності, на наш погляд, є те, що розкриття інформації за основними засобами у Примітках до річної фінансової звітності не містить даних за результатами проведення на підприємстві інвентаризації, обов'язкової згідно зі ст.10 Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні". На нашу думку, включення відображення результатів інвентаризації окремим розділом у Примітки до звітності дасть змогу проводити комплексний аналіз складу, структури та показників ефективності використання основних засобів на підприємстві.

Важливість перспективи проведення інвентаризації ставить питання її вдосконалення та включення результатів інвентаризації до звітності підприємства.

1. Про аудиторську діяльність: Закон України в ред. від 14 вересня 2006 р. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №11. – С.39 - 43.

2. Голов С. Справедлива вартість та її місце в системі оцінок бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №4. – С.3 -18.

3. Ткаченко Л. Особливості оцінки основних засобів: історія і сучасність // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №10. – С.11-18.

4. Белоусов А. Вдосконалення документального оформлення операцій з основними засобами в умовах застосування П(С)БО 7 «Основні засоби» // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №3. – С.49- 54.

5. Белоусов А. Облік надлишків і нестач основних засобів // Бухгалтерський облік і

аудит. – 2006. – №5. – С 27 -31.

6.Городянська Л. Відтворення необоротних матеріальних ресурсів у вітчизняній обліково-аналітичній системі // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №9. – С.4-8.

7.Гудзинський О.Д., Кірейцев Г.Г., Савчук В.К. Амортизація в оновленні основних засобів праці // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2004. – №7. – С.16-20.

8.Церетелі Л.Г., Новосьолов В.Н. Актуальні питання якості аудиту та її зовнішнього контролю // Аудитор України. – 2006. – №10(94). – С.20-26.

9.Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-ВР зі змінами та доповненнями // [www.rada.kiev.ua](http://www.rada.kiev.ua).

10.Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 зі змінами та доповненнями // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – №18. – С.23-26.

11.Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69 // Баланс. – 2003. – №6. – С.35-46.

12.Круш В.П., Подвігіна В.І., Клименко О.В. Капітал та основні засоби підприємства. – К.: ЦНЛ, 2005. – 168 с.

13.Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України в ред. від 22.05.97 р. № 283/97-ВР зі змінами та доповненнями // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – №15. – С.3-43.

*Отримано 24.12.2008*

УДК 657.075.8

Н.І.ГОРДІЄНКО, канд. екон. наук, Т.В.ГОРДІЄНКО

*Харківська національна академія міського господарства*

## **ТРАНСФОРМАЦІЯ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ВИТРАТ УКРАЇНСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ GAAP USA**

Аналізуються причини та розроблені пропозиції, за якими українські підприємства мають трансформувати свою звітність відповідно до вимог GAAP USA.

Причинами, по яким підприємство формує звітність відповідно до вимог GAAP наступні:

1) необхідність одержання кредиту за кордоном або притягнення до участі в підприємстві іноземного інвестора;

2) трансформація звітності для українського кредитора або інвестора (наприклад, вимоги деяких банків);

3) оцінка бізнесу, що потребує трансформації фінансових даних, з метою виключення розрахункових протиріч між бухгалтерськими системами П(С)БО і GAAP USA, які мають вплив на результати економічних обчислень;

4) впровадження концепції EVA до українського бізнесу, враховуючи те, що ця методологія довела свою ефективність у всьому світі.

Компанії, відповідно до GAAP USA IAS 1 «Представлення фінансової звітності» користуються значним ступенем свободи при виборі